



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720256/2023-22
ACÓRDÃO	3202-002.942 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	CAED COMÉRCIO DE GRAOS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. OCORRÊNCIA. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

É nulo o auto de infração, por vício material, quando há incorreção na subsunção da norma geral e abstrata ao fato concreto, sendo vedada a posterior modificação dos critérios definidos pela autoridade lançadora com o objetivo de corrigir equívocos originais, sob pena de ofensa ao artigo 146 do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso de ofício para, no mérito, negar-lhe provimento, e em dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a nulidade dos autos de infração, em virtude de vício material decorrente no erro na indicação do fundamento legal da autuação.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do Acórdão de fls. 2253-2283, da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba - DRJ/CTB, que considerou parcialmente procedente as impugnações de fls. 1857-1875 e 2003-2054 apresentadas pelos autuados em face dos Autos de Infração de fls. 773-828/829-885, lavrados para exigência da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Cuida-se de autos de infração lavrados para exigência da Contribuição para o PIS e da COFINS relativas ao período compreendido entre 01/2018 e 12/2018.

Conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal (TVF), a autuada é empresa que tem como objeto social o comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados. Assim, durante o ano de 2018, realizou a revenda de milho em grãos (código NCM 1005.90.10) e de soja (código NCM 1201.90.00) com a suspensão da exigibilidade das contribuições.

A autoridade fiscal, porém, entendeu que as saídas não faziam jus à suspensão das contribuições por se tratar de operações de revenda que, por sua natureza, não cumpriam as condições constantes do art. 9º da Lei nº 10.925/2004 e do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 660/2006. Dessa forma, procedeu à lavratura dos autos de infração para exigência das contribuições, incluindo no polo passivo, como responsável solidário, o Sr. Ednaldo Alves da Silva, detentor, à época dos fatos, de 100% de participação no capital social da empresa, o que fez com fulcro no art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172/1966 (CTN).

Inconformada, a empresa autuada apresentou impugnação, em que argui, em resumo:

1. A decadência parcial do crédito lançado;
2. A nulidade dos autos de infração em virtude de inexistência entre o enquadramento legal e o fato imputado e de ter sido utilizada legislação não aplicável ao caso;
3. Que a revenda da soja com suspensão das contribuições teria amparo no art. 29 da Lei nº 12.865/2013;
4. Que a venda de milho com suspensão das contribuições teria amparo no art. 54 da Lei nº 12.350/2010, e que as operações teriam cumprido as condições impostas pela legislação; e

5. Que haveria notas fiscais canceladas que foram consideradas pela fiscalização na autuação.

O responsável solidário Ednaldo Alves da Silva também apresentou impugnação, em alegou ilegitimidade passiva para responder pelas obrigações tributárias, por inexistirem, no caso, quaisquer dos pressupostos do art. 135, inciso III, do CTN que autorizam a extensão da responsabilidade ao dirigente, quis sejam, a existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A 9ª Turma da DRJ/CTA, por meio do Acórdão nº 109-021.796, considerou a impugnação parcialmente procedente, excluindo o Sr. Ednaldo Alves da Silva do polo passivo dos autos de infração e exonerando os valores lançados em relação à revenda de soja.

Em virtude da exoneração parcial do crédito tributário, houve a interposição de recurso de ofício pela autoridade julgadora de primeira instância.

A empresa autuada foi cientificada da decisão da DRJ em 03/10/2024. Irresignada, em 01/11/2024, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 2307-2326, em que reitera alguns dos argumentos trazidos em sua impugnação e, em síntese, requer:

1. O reconhecimento da decadência parcial do crédito constituído, por entender que, ao caso, aplica-se o art. 150, §4º, do CTN;
2. O reconhecimento da nulidade dos autos de infração, por entender que os dispositivos legais apontados pela autoridade fiscal não guardam correlação com o fato que lhe foi imputado;
3. O reconhecimento de que fazia jus à suspensão das contribuições nas vendas de milho em grãos, considerando-se, por conseguinte, os autos de infração improcedentes;
4. Subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência para que seja “realizada a busca da verdade material”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Relator

1. RECURSO DE OFÍCIO

1.1. Admissibilidade

A 9ª Turma da DRJ/CTA considerou a impugnação aos autos de infração parcialmente procedente, excluindo o Sr. Ednaldo Alves da Silva do polo passivo da autuação e exonerando os valores lançados em relação à revenda de soja. Em decorrência da exoneração e do

determinado no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1976 e na Portaria MF nº 02/2023, a autoridade de primeira instância apresentou recurso de ofício.

Além da exoneração da sujeição passiva do sr. Ednaldo, de acordo com os valores constantes da parte final do Acórdão 109-021.796, o valor exonerado da COFINS foi de R\$ 13.865.321,44 e da Contribuição para o PIS foi de R\$ 3.010.232,24. A multa de ofício correspondente, também exonerada, foi de R\$ 12.656.664,96. O total perfaz, portanto, R\$ 29.532.218,64.

O valor atende ao critério quantitativo previsto no art. 1º da Portaria MF nº 02/2023 para interposição de Recurso de Ofício, de maneira que ele deve ser conhecido.

1.2. Responsabilidade solidária

A autoridade lançadora atribuiu ao Sr. Ednaldo Alves da Silva responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído com base no art. 135, inciso III, do CTN. No Termo de Verificação Fiscal, mencionou apenas que ele era o sócio administrador da pessoa jurídica à época dos fatos e que *“Logo, cabia a ele a responsabilidade de cumprir com as obrigações tributárias da sociedade, sem cometer infração de lei”*.

A decisão recorrida afastou a responsabilidade em questão por entender que:

[...] o simples inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica não enseja, por si só, a responsabilização dos seus diretores, gerentes ou representantes. Importante destacar que o artigo 135 não aborda situações de simples ação ou omissão do terceiro, mas, sim, atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto dos quais resultem obrigações tributárias.

Correta a decisão recorrida.

De fato, o art. 135, inciso III, do CTN encerra hipótese de atribuição de responsabilidade tributária que tem como pressuposto *“atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”*, cujo ônus probatório recai sobre a autoridade autuante. No caso em questão, o Termo de Verificação Fiscal limita-se a afirmar que, como decorrência de sua condição de sócio administrador, caberia ao Sr. Ednaldo cumprir com as obrigações tributárias, sem cometer infração à lei.

Como bem apontou a decisão recorrida, o mero inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica não é condição suficientes para que seus administradores sejam chamados a responder solidariamente pelo crédito tributário. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já firmou entendimento nesse sentido, conforme Súmula nº 430:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Portanto, é imprescindível, para aplicação do art. 135, inciso III, do CTN, que reste demonstrado que o inadimplemento decorreu de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Nada há nos autos nesse sentido.

Assim, nego provimento ao recuso de ofício nesse ponto, mantendo excluído do polo passivo da obrigação tributária o Sr. Ednaldo Alves da Silva.

1.3. Incidência das Contribuições na revenda de soja

A autoridade fiscal constituiu crédito tributário em virtude de vendas de soja efetuadas pela empresa autuada com suspensão da Contribuição para o PIS e para a COFINS. Entendeu a fiscalização que, por se tratar de operações de revenda, não cumpriam os requisitos da Lei nº 10.925/2004 para que a saída fosse efetuada com suspensão.

A decisão recorrida considerou improcedentes esses lançamentos, exonerando os valores. Em relação a esse ponto, estando a conclusão do órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, com fundamento no art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999, e no art. 114, §12º, inciso I, da Portaria MF nº 1.634/2023 (RICARF), adoto os fundamentos da decisão recorrida, transcrevendo, abaixo, o voto ao qual me filio:

Em relação às notas fiscais das Receitas de Soja declaradas na EFD-Contribuições, observa-se situação diferente. Nestas notas fiscais, observa-se a indicação da suspensão decorrente dos **artigos 29 e 30 da Lei nº 12.865/2013. Sendo que não há referências da legislação aplicada pela fiscalização** (Lei nº 10.925/2004 e da Instrução Normativa SRF nº 660/2006).

Em síntese, no caso específico da interessada, importa saber o regime a que estão submetidos os produtos de NCM 1005.90.10 (Milho) e 1201.90.00 (Soja), considerando as situações em que as operações ocorreram.

Para o caso concreto, venda de soja e milho, estamos diante de situações que se assemelham apenas quanto ao fato de o produto ser agroindustrial, pois a legislação, ao longo dos anos, tomou caminhos diferentes, de modo que atualmente, a suspensão do PIS e da COFINS da soja vem prevista na Lei nº 12.865/2013 e a suspensão do PIS e da COFINS do milho pode se enquadrar na Lei nº 10.925/2004 ou na Lei nº 12.350/2010, a depender do preenchimento de determinadas condições.

Como mencionado **a suspensão do PIS e da COFINS da soja está submetida a um regime específico que foi disciplinado pela Lei nº 12.865/2013**. Com esta alteração legislativa, os produtos classificados na posição da NCM 12.01 (soja, mesmo triturada), na classificação 1208.01.00 (farinha de soja) e 2304.00 (tortas e outros resíduos sólidos, mesmo triturados ou em pallets, da extração do óleo de soja), **foram retirados da relação encontrada no inciso I do §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004** (art. 33 e 34, inciso I da Lei nº 12.865/2013).

Portanto, **em decorrência do art. 29 da Lei nº 12.865/2013 foi suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sobre as receitas**

decorrentes da venda de soja classificada na posição 12.01, que dizem respeito ao caso concreto.

Nesta situação, é importante mencionar que a suspensão é aplicada **qualquer que seja o destinatário na mercadoria e sem que houvesse maiores condições a serem cumpridas**.

Transcrevo o dispositivo legal que autoriza concluir desta maneira:

Art. 29. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de soja classificada na posição 12.01 e dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00 e 2304.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ipi), aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011.

Art. 30. A partir da data de publicação desta Lei, o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, não mais se aplica aos produtos classificados nos códigos 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da Ipi.

Como se verificou no Relatório deste voto, a fiscalização entendeu que o milho e a soja estão sujeitos à incidência de PIS e de COFINS. Que pode haver a suspensão da incidência destas contribuições, uma vez que verificadas determinadas condições da Lei nº 10.925/2004 e na Instrução Normativa SRF nº 660/2006 que dispõem sobre a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS e para a COFINS incidentes sobre a venda de produtos agropecuários e sobre o crédito presumido decorrente da aquisição desses produtos, na forma dos artigos 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925/2004. Concluiu a autoridade fiscal que deveria ser aplicado o **§3º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 660/2006 que veda expressamente o benefício fiscal quando a destinação for a revenda** e, desta forma, todas as notas fiscais constantes no Apêndice A, anexo ao Termo de Verificação Fiscal, deveriam ser tributadas e que a multa deve ser 75% nos moldes do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Entendo que **assiste razão à interessada no que diz respeito à revenda da soja** e, sendo assim, restam improcedentes os lançamentos do PIS/Pasep e da Cofins quanto aos valores de revenda de soja, uma vez que a suspensão do PIS e da COFINS nestes casos requer como **única condição a alienação da soja**, o que se verifica por meio das notas fiscais do Apêndice A.

Assim, nego provimento ao recurso de ofício nesse ponto, mantendo-se exonerados do lançamento tributário os valores relativos à revenda de soja.

2. RECURSO VOLUNTÁRIO

2.1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

2.2. Preliminares

Em seu recurso voluntário, a recorrente CAED suscitou duas preliminares de mérito, uma arguindo a decadência parcial do crédito tributário lançado e outra, a nulidade do auto de infração. Passemos à análise.

2.2.1. Decadência parcial do crédito tributário

A empresa autuada aduz a decadência parcial do crédito tributário. Segundo a recorrente, como as contribuições não cumulativas têm apuração mensal, considerando que o período autuado compreende os meses de 01/2018 a 12/2018 e a ciência do auto de infração só se deu em 02/05/2023, eventual crédito tributário relativo a fatos geradores anteriores a 05/2018 já teria sido alcançado pelo instituto da decadência em virtude do disposto no art. 150, §4º, do CTN.

A decisão recorrida, no entanto, adotou o entendimento de que ao caso se aplica o regime do art. 173, inciso I, do CTN, e não o do art. 150, §4º, da mesma lei, como pretende a recorrente, negando provimento à impugnação nesse ponto.

Correta a decisão recorrida. Vejamos.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente CAED argumenta que:

Ocorre que, no caso presente, ainda que não tenha ocorrido o recolhimento do tributo, nos termos do entendimento do Fisco, assim se procedeu, ante a inexistência de qualquer montante a ser pago em razão da suspensão do PIS e da COFINS nas operações realizadas.

[...]

No tocante a alegação do débito, repisa-se, não houve declaração pelo único e simples fato de que inexistente qualquer débito a declarar em razão de as operações serem acobertadas pela suspensão da incidência do PIS e da COFINS.

Portanto, a própria autuada reconhece que i) não houve recolhimento tributário e que ii) não houve declaração dos débitos. Alega que a falta de declaração se deveu ao fato de as operações estarem acobertadas pela suspensão da incidência das contribuições, o que, diga-se, é a discussão de mérito que será enfrentada oportunamente. Ora, trata-se exatamente de caso que se amolda à Súmula nº 555 do STJ.

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173,

I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Também nesse sentido:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ALEGAÇÃO DE PARCIAL PAGAMENTO ANTECIPADO NO PRAZO DO VENCIMENTO (APLICAÇÃO DO PRAZO DO ART. 173, INCISO I DO CTN). TRIBUNAL DE ORIGEM QUE RECONHECEU O NÃO ADIMPLEMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. De acordo com a jurisprudência consolidada do STJ, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 173, I do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte não realiza o respectivo pagamento parcial antecipado (REsp. 973.733/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, DJe 18.9.2009, submetido ao art. 543-C do CPC)

(AgRg no REsp n. 1.218.460/SC, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 20/8/2013, DJe de 6/9/2013.)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. MULTA. APLICAÇÃO RETROATIVA. ART. 106 DO CTN. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. ART. 195, § 7º, DA CF/88. IMUNIDADE. EXTENSÃO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

1. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial de 5 anos para a constituição do crédito tributário sujeito a lançamento por homologação tem início no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o tributo poderia ter sido constituído, consoante o art. 173, I, do CTN. Precedentes.

(AgRg no REsp n. 1.257.207/SC, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 25/9/2012, DJe de 4/10/2012.) (grifo nosso)

Sendo assim, como a autuação compreendeu os períodos de 01/2018 a 12/2018, o prazo decadencial seria até 31/12/2023. Tendo a ciência do lançamento ocorrido em 05/2023, não há que se falar em decadência.

Assim, rejeito a preliminar de decadência.

2.2.2. Nulidade dos autos de infração

A recorrente CAED alega que os autos de infração são nulos por “*inexistência de correlação entre o enquadramento legal e o fato imputado*”. Em sua peça de defesa, consigna que:

A legislação utilizada para enquadramento legal da infração, diz respeito, tão somente às legislações instituidoras das contribuições cobradas, sem que seja possível, em qualquer momento, identificar qual seria a legislação infringida.

[...]

Na recorrida restou consignado que a infração está descrita no Relatório Fiscal e que a base legal para a cobrança do que devido pelo descumprimento da legislação (descumprimento da suspensão das contribuições do PIS e da COFINS) está descrito nos Autos de Infração.

[...]

Ao contrário do constante na decisão, da análise do Auto de Infração não é possível verificar qual o embasamento legal para a autuação, isto pois, trata-se de legislação genérica (e posteriores alterações) que institui as contribuições (PIS/COFINS), a qual determina sujeito passivo, dentre outras providências, sem, contudo, efetivamente informar qual a norma violada.

Como bem destacou o acórdão recorrido, os Autos de Infração são compostos pelo documento assim denominado, pelos demonstrativos que o acompanham e pelo Termo de Verificação Fiscal, em que consta a descrição pormenorizada dos fatos apurados.

Ao contrário do que argumenta, pelas peças de defesa apresentadas pela recorrente (Impugnação e Recurso Voluntário), depreende-se que ela compreendeu completamente os fatos que lhe foram imputados e o enquadramento legal utilizado, tendo-lhe sido possível apresentar sua contestação em relação às matérias de fato e de direito. Nesse sentido, não vislumbro preterição do direito de defesa.

Por outro lado, embora a recorrente não tenha suscitado expressamente em seu recurso voluntário a nulidade dos lançamentos decorrente de vício material oriundo de fundamentação jurídica incorreta, entendo que tangenciou a matéria ao alegar *“inexistência de correlação entre o enquadramento legal e o fato imputado”*, e que, de qualquer forma, trata-se de matéria de ordem pública, passível de apreciação de ofício por este Conselho. É o que passo a fazer.

Em seu Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora fez uma breve análise das condições estabelecidas pela Lei nº 10.925/2004 e pela Instrução Normativa SRF nº 660/2006 para que a comercialização de milho e de soja fizesse jus à suspensão das contribuições. Com base, especialmente, no disposto no §3º do art. 4º da IN SRF nº 660/2006, no parágrafo 8 do Termo de Verificação Fiscal afirma que as suspensões nas saídas da recorrente CAED são indevidas.

8. O §3º, do art. 4, da IN SRF nº 660/2006 e alterações posteriores, veda expressamente o benefício fiscal quando a destinação for a revenda. Dessa forma são indevidas a venda sem tributação das notas fiscais constantes do Apêndice A.

A autoridade fiscal concluiu, portanto, que a suspensão prevista na Lei nº 10.925/2004 - regulamentada pela IN SRF nº 660/2006 - não se aplicaria às receitas decorrentes da venda de milho e de soja, que estariam submetidas, no seu entender, à regra geral da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003. É relevante que não reste dúvida de que essa foi a fundamentação legal adotada nos autos de infração ora analisados.

Pois bem, em sua impugnação, ao tratar das operações de alienação de milho, a recorrente CAED afirmou que, embora a autoridade lançadora tenha tirado suas conclusões a partir das disposições da Lei nº 10.925/2004, a legislação de regência seria a Lei nº 12.350/2010.

Deve haver a detida análise dos fatos que se pretende imputar e a correlação com a legislação e com isso, verificar qual a legislação efetivamente aplicada ao caso fiscalizado.

Isso porque, relativamente as operações realizadas com milho, há de se observar a legislação específica para tanto, aqui representada pela Lei nº 12.350/2010, que assim dispõe:

Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I – insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos:

a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

b) para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificadas nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e

c) para pessoas físicas;

Por sua vez, o v. acórdão recorrido reconheceu que o regime jurídico aplicável à comercialização de milho é o previsto na Lei nº 12.350/2010, como apontou a autuada, e que não houve análise da fiscalização sobre sua aplicação ao caso:

Em relação às Receitas decorrentes da comercialização do milho (NCM 1005.90.10), a questão da suspensão da incidência das contribuições passa por uma análise mais complexa, [...]. Para o caso concreto, de início pode-se dizer que a Lei nº 10.925/2004 é a lei geral que pode ser afastada pelo enquadramento da operação no que está descrito no artigo 54, inciso I da Lei nº 12.350/2010.

Os autos de infração foram lavrados com base no descumprimento do dispositivo da Lei nº 10.925/2004, por sua vez, a interessada descreve as operações com a alienação do milho como enquadradas no artigo 54, inciso I (da Lei nº 12.350/2010).

[...]

Verifico, ainda, que não houve qualquer análise da fiscalização sobre a aplicação do artigo 54 da Lei nº 12.350/2010 ao caso concreto. (grifo nosso)

Além de reconhecer o equívoco em relação à disposição legal infringida, o voto ainda ressalta que a interpretação do dispositivo específico a partir qual a autoridade lançadora tirou sua conclusão, qual seja, o §3º do art. 4º da IN SRF nº 660/2006, foi equivocada, na medida em que a vedação a que se refere a norma diz respeito à finalidade de revenda pelo adquirente, e não do vendedor.

[...] O procedimento fiscal apenas menciona que operações de revenda deveriam ser tributadas, uma vez que o “§3º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 660/2006 veda expressamente o benefício fiscal quando a destinação for a revenda”.

Considerando os procedimentos descritos no relatório fiscal, entendo que a autoridade fiscal aplicou o dispositivo legal contido no §3º mencionado de modo incorreto, pois a expressão “destinação para a revenda” refere-se às pessoas jurídicas para as quais a fiscalizada alienou o milho e que, na forma da Instrução Normativa RFB nº 660/2006 são as que, cumulativamente, apuraram o imposto de renda com base no lucro real, exercem atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e utilizam o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º. (grifo nosso)

Após concluir que, de fato, a fundamentação do auto de infração não contemplou o art. 54 da Lei nº 12.350/2010, o julgador de primeira instância passa a fazer uma apreciação dos requisitos contidos no dispositivo a fim de verificar o cabimento ou não da suspensão ao caso dos autos, em manifesta alteração do critério jurídico utilizado no ato de lançamento, o que é expressamente vedado pelo art. 146 do CTN. Nesse sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

[...]

LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

Com efeito, constata-se claramente que a decisão de piso adotou uma outra motivação e outra base normativa, tendo em vista a nova interpretação dada aos fatos conferidos pela fiscalização, no que tange às atividades exercidas pela Fundação, configura, na realidade, uma alteração do critério jurídico adotado no lançamento, a partir do seu aperfeiçoamento e sua substituição.

Ao estabelecer um novo enquadramento no FPAS em descompasso com o fundamento adotado pela autoridade autuante, a Delegacia de Julgamento trouxe modificações às razões de decidir da autoridade autuante, extrapolando os limites inseridos no lançamento, ao modificar o critério jurídico adotado pela autoridade

tributária inicialmente. A utilização de outro critério, diferente daquele originalmente utilizado, configura-se como mudança de critério jurídico, que somente produzirá efeitos para fatos futuros, conforme disposto no artigo 146 do CTN.

Nesse caso o lançamento deve ser anulado por vício material. (grifo nosso)

Nesse contexto, sendo o enquadramento legal um dos elementos essenciais do ato administrativo de lançamento, conforme art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1976, entendo que a fundamentação jurídica incorreta do auto de infração configura vício material que enseja sua nulidade.

A jurisprudência deste Conselho é farta nesse sentido:

Acórdão 9303-012.016, de 18/10/2021, Relatora Erika Costa Camargos Autran

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.. AUSÊNCIA DE CONGRUÊNCIA ENTRE O FATO DESCRITO NA LEI E A OCORRÊNCIA NO MUNDO CONCRETO.

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, o evidente erro na apuração e caracterização do fato alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Acórdão 2201-009.287, de 05/10/2021, Relatora Débora Fófano dos Santos

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2007 a 30/10/2007

NORMAS GERAIS. NULIDADES. OCORRÊNCIA. ERRO APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. SANEAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O auto de infração é passível de anulação quando há incorreção na subsunção da norma geral e abstrata ao fato concreto, sendo vedada a posterior modificação dos critérios definidos pela autoridade lançadora com o objetivo de corrigir equívocos originais, sob pena de ofensa ao artigo 146 do CTN.

Acórdão 1101-001.330, de 12/06/2024, Relator Jeferson Teodorovicz

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

NULIDADE. MATÉRIA QUE NÃO ESTÁ LIMITADA ÀS PREVISÕES DO ART. 59 DO DECRETO Nº 70.235/72. VIOLAÇÃO ÀS PRESCRIÇÕES DO ART. 142 DO CTN. LANÇAMENTO EFETUADO PELO REGIME CUMULATIVO QUANDO DEVERIA SE ADOPTAR O RREGIME NÃO-CUMULATIVO. IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL E CÁLCULO DO MONTANTE DO TRIBUTO. CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE DE AJUSTE OU ALTERAÇÃO NOS TERMOS DO ART. 146 DO CTN. MANIFESTO VÍCIO INSUPERÁVEL.

A constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício é primordialmente regulada pelo art. 142 do CTN, de modo que a violação das prescrições contidas em tal norma acaba por viciar o ato praticado pela Autoridade Tributária. Dessa forma, as causas de nulidade dos lançamentos de ofício não estão restritas apenas às previsões do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Uma vez constatado ao longo do processo administrativo fiscal que, nos termos da legislação aplicável aos fatos colhidos, a apuração dos tributos devidos deveria ter sido procedida pelo regime não-cumulativo - ao invés do cumulativo, como feito pela Fiscalização - não cabem ajustes ou alterações visando suprir tal mácula, padecendo o lançamento de ofício de insuperável nulidade. Tendo, primeiro, valido-se a Administração Tributária de determinado critério legal na apuração do crédito tributário e, posteriormente, este mesmo componente jurídico é considerado improcedente ou indevido por meio de decisão administrativa, não se pode alterar tal elemento, ainda que defeituoso, da constituição dessa exigência fiscal no curso do contencioso administrativo, sob pena de violação direta do comando inserido no art. 146 do CTN. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (grifo nosso)

O Superior Tribunal de Justiça já manifestou entendimento no mesmo sentido.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. ISSQN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS N. 282 E 356/STF. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 7/STJ. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA CONFIANÇA E DA SEGURANÇA JURÍDICA.

[..]

VIII - O entendimento do Tribunal de origem está em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido da impossibilidade de alteração de lançamento por erro de direito, sob pena de ofensa aos princípios da confiança e da segurança jurídica.

(AREsp n. 2.469.237/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 10/12/2024, DJEN de 13/12/2024.)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RETROATIVIDADE DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ALTERAÇÃO DO ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 146 DO CTN. AFERIÇÃO DA HIGIDEZ DO LANÇAMENTO REATROATIVO REALIZADO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7/STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

[...]

3. Admitir a possibilidade de lançamento retroativo na hipótese equivale a cancelar alteração de lançamento por erro de direito, o que não é autorizado pelo art. 146 do CTN. No ponto, a Corte a quo se manifestou no mesmo sentido da jurisprudência desta Corte, a qual entende pela impossibilidade de alteração de lançamento por erro de direito, sob pena de ofensa ao princípio da confiança e ao art. 146 do CTN. Nesse sentido: REsp 1.130.545/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 22/2/2011, julgado na sistemática dos recursos especiais repetitivos. (grifo nosso)

(AgInt no AREsp n. 1.894.687/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/3/2022, DJe de 28/3/2022.)

Sendo assim, entendo que os lançamentos objeto destes autos devem ser declarados nulos por vício material decorrente de erro na fundamentação legal.

3. DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto no sentido

1. **Negar provimento** ao recurso de ofício; e
2. **Dar provimento** ao Recurso Voluntário, para reconhecer a nulidade dos autos de infração em virtude de vício material decorrente no erro na indicação do fundamento legal da autuação.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha